

УДК 657.411.8

Кубік В. Д.

Одеський національний економічний університет

## ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ У СВІТАІ ЗАСТОСУВАННЯ НАЦІОНАЛЬНИХ І МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ

Досліджено теоретичні питання порядку формування доходів на підприємствах та особливості відображення доходів в системі бухгалтерського обліку та звітності. Проведено порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку доходів. Розглянуто питання гармонізації обліку доходів в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

**Ключові слова:** дохід, фінансові результати, національні стандарти обліку, міжнародні стандарти обліку, звітність.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Сьогодні на кожному підприємстві на перше місце ставиться саме результат його діяльності – прибуток чи збиток. Достовірно оцінити результат діяльності підприємства можливо лише за даними бухгалтерського обліку. Саме від повноти та достовірності отриманої керівництвом інформації залежить адекватність прийнятих ними в тій чи іншій ситуації рішень. Формування результатів діяльності, як відомо, безпосередньо пов'язаний з доходами та витратами, які виникають у господарюючого суб'єкта, тобто вони являються визначальними складовими фінансових результатів. Тому їх облік у ринкових умовах набуває стратегічного значення для підприємства.

У процесі реформування системи бухгалтерського обліку в Україні зазнали істотних змін методологічні засади формування, обліку і відображення у звітності фінансових результатів звітного періоду з орієнтацією на принципи визнання доходів та витрат. Незважаючи на те, що принципи, організація та методика обліку, порядок формування облікової політики підприємств України відповідають міжнародним стандартам фінансової звітності, все ж існує ряд невідповідностей в окремих концептуальних підходах щодо їх визнання. Також гостро постає ряд таких проблем як: проблема класифікації доходів, проблема повноти та своєчасності відображення їх у системі обліку.

Дані проблеми є дуже важливими та актуальними, а також вимагають особливої уваги у зв'язку з хитким економічним станом країни та нестабільністю і невизначеністю у нормативно-правовій базі обліку. З вищесказаного слідує, що доходи відіграють одну з найважливіших ролей, оскільки від них залежить не тільки добробут окремих підприємств але й країни в цілому.

**Аналіз досліджень та публікацій останніх років.** Питання обліку доходів підприємства приділяли достатньо уваги як вітчизняні, так і зарубіжні вчені-обліковці, а також практики. Проте ці питання настільки широкі, що були й залишаються актуальними для багатьох наукових пошуків. Питання, пов'язані з проблемами обліку доходів підприємства та перспективами їх вирішення в Україні, знайшли певне відображення у роботах І. Білоусової та Н. Чумаченко, С. Голова, З. Задорожного, В. Ластовецького, Т. Маренич, С. Михалевич, В. Моссаковського, Т. Сльозко. Б. Нідилз – висвітлював основні концепції обліку доходів, К. Другі та А. Апчерч – приділяли увагу технічній стороні організації і ведення обліку на підприємстві.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Одним із напрямків об'єктивного та точного формування показників фінансової звітності підприємств є визначення видів діяль-

ності по окремих господарських операціях. Тому повинна бути єдина і чітка методика їх віднесення. Однак дослідження нормативно-правових документів, на підставі яких визначаються види діяльності, показує, що в них дані визначення не узгоджені.

**Мета статті.** Розглянути питання складу доходів в міжнародних і національних стандартах фінансової звітності та особливості відображення доходів в системі бухгалтерського обліку та звітності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Дохід як джерело подальшої діяльності підприємства, покриття витрат виробництва, забезпечення робітників і держави фінансовими ресурсами, необхідними для життя усіх сторін, займає важливе місце в загальній системі обліково-аналітичного забезпечення підприємств. Дохід надзвичайно розповсюджене, широко застосовуване і одночасно багатозначне поняття, що використовується у різних значеннях. Дослідження свідчать, що в економічній літературі ототожнюються поняття «виручка» і «дохід», «дохід» і «прибуток». Виручка, дохід і прибуток тісно взаємопов'язані, однак їх бухгалтерська сутність різна (рис. 1).

Схема взаємозв'язку між виручкою, доходом і прибутком дана Подолянчуком О.А. [14]. На його думку, категорія «дохід» і «прибуток» не взаємопов'язані, а лише доповнюють одна одну. Вони мають власну вартісну структуру і різняться за функціями та роллю, що виконують в процесі відтворення. Поняття доходу набагато ширше, оскільки охоплює всю величину знову створеної вартості, тоді як прибуток характеризує лише його частину. Прибуток є вартісною формою додаткового продукту, а дохід – частиною необхідного і додаткового продукту. І з цим не можна не погодитись.

Сутність доходу та методологічні засади формування інформації про нього в бухгалтерському обліку, розкриття цієї інформації у фінансовій звітності підприємств визначаються П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати» та П(с)БО 15 «Дохід».

Для обліку доходів Планом рахунків передбачено рахунки сьомого класу «Доходи і результати діяльності». На рахунках цього класу (крім рахунка 76 «Страхові платежі») протягом звітного періоду на кредиті відображається сума доходу разом з непрямыми податками та зборами, а на дебеті – щомісячне відображення суми непрямих податків. Цей клас рахунків можна вважати тимчасовим, оскільки він закривається в кінці кожного звітного періоду. Ці рахунки відображають стан доходів за певний звітний період. Тимчасові рахунки починають новий звітний період із нульового сальдо, на яких накопичується інформація про доходи за даний період, що дає змогу вико-



Рис. 1. Схема взаємозв'язку між виручкою, доходом та прибутком

ристовувати накопичену інформацію при складанні проміжної звітності (квартальної, за півроку, за дев'ять місяців). У кінці періоду рахунки доходів (як, до речі і рахунки витрат) закриваються через списання їх сальдо на рахунок 79 «Фінансові результати». Інструкція до Плану рахунків дозволяє закривати рахунки доходів та витрат щомісяця або по закінченні звітного року.

Економічна сутність доходу в контексті міжнародних стандартів обліку полягає в збільшенні економічних вигод протягом облікового періоду, яке виражається в збільшенні активів чи зменшенні зобов'язань, що призводить до збільшення капіталу підприємства, за винятком внесків до статутного чи додаткового капіталу власників підприємства. Як було вже сказано, методологічні засади формування інформації про доходи у вітчизняному бухгалтерському обліку визначає П(с)БО 15 «Дохід». В основу формування змісту стандарту покладено зміст його міжнародного аналога М(с)БО 18 «Дохід». Проте визначення доходу П(с)БО 15 «Дохід» не дає. Це визначення знайшло відображення в П(с)БО 3 «Звіт про фінансові результати», відповідно якому доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активу або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (крім зростання власного капіталу за рахунок внесків учасників). П(с)БО 15 «Дохід» містить положення, які зумовлені національними особливостями обліку, зокрема обліку авансів, бартерних операцій тощо. Порівняльний аналіз даних стандартів, на думку Нелідіної Ю.С. та Ягмура Е.А., вказує на ряд суттєвих відмінностей стандартів між собою, а саме:

1. В національному стандарті дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, які отримані або підлягають отриманню. В М(с)БО 18 – сума доходу оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надається підприємством. Дохід виражається в тій сумі грошових коштів чи їх еквівалентів, які були отримані або підлягають отриманню. Розглядається вплив відстрочки надходження грошових коштів або їх еквівалентів на

справедливу вартість компенсації.

2. В національних стандартах оцінка моменту, на який підприємство передає покупцеві суттєві ризики й винагороди від володіння певним активом, вимагає детального вивчення обставин операцій. Якщо за М(с)БО підприємство залишає за собою суттєвий ризик володіння, операція не розглядається як реалізація і дохід не визнається. Тому зазначений момент про передачу ризику в національному П(с)БО на сьогодні є непередбаченим.

3. П(с)БО 15 «Дохід» в методологічній частині визнання доходу господарюючого суб'єкта не регламентує випадку ймовірності виникнення ризику продажу щодо можливого повернення товару. Тому дохід не повинен відображатися в бухгалтерській звітності, поки не здійснить наступні вимоги: товари продані в розстрочку або по оплаті відстрочених платежів. Визнання доходу можливе в момент продажу, так як у фірми є міцна основа для оцінки скидки по розрахункам. Продаж у розстрочку відбувається тоді, коли підписані відповідні контракти, що закликає покупця здійснити даний платіж.

4. Національні стандарти не задовольняють критерії визнання доходу після доставки клієнту товарів. Тобто виникають ситуації, коли призначення доходу в момент поставки товару необхідно відкласти.

5. П(с)БО 15 «Дохід» не регламентує ситуацію отримання готівки від реалізації, до того як здійснюється доставка товару або виконання послуг. Оскільки процес одержання доходу є неповним то визнання доходу не відбудеться до моменту, поки не буде виконано основні умови виконання зобов'язань продавця.

6. Досить значна проблема невідповідності П(с)БО 15 «Дохід» до М(с)БО 18 «Дохід» проявляється у ситуації, коли товари продані з гарантією. Визнання доходу відбувається в день продажу, хоча існує ймовірність майбутніх витрат по гарантіям.

7. В П(с)БО 15 «Дохід» визначено, що якщо дохід може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, які підлягають відшкодуванню. Визнаний дохід не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості, а в М(с)БО 18 «Дохід» визначається, що доходи та витрати, які пов'язані з тією самою операцією, визнаються одночасно; цей процес, як правило, називають відповідністю доходів і витрат. Дохід не може бути визнаний, якщо витрати неможливо достовірно оцінити; за таких обставин будь-яка вже отримана за товарів компенсація визнається як зобов'язання.

8. Згідно П(с)БО 15 «Дохід» доходи класифікуються за такими групами:

- А) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- Б) інші операційні доходи;
- В) фінансові доходи;

Г) інші доходи.

Щодо М(с)БО 18, класифікація доходів розглядається з точки зору виду діяльності, в результаті якого було отримано даний дохід. Так, М(с)БО 18 «Дохід» передбачає наступні види доходів:

- А) дохід від реалізації товарів;
- Б) дохід від надання послуг;
- В) відсотки, роялті, дивіденди. [12]

Таким чином, М(с)БО мають більш конкретизований характер конкретних положень щодо обліку доходів та відображення їх у фінансовій звітності. Тоді як у П(с)БО містяться моменти неповної визначеності та розмежованості доходів з наступним формальним переключенням інформації при складанні фінансової звітності. Така ситуація обумовлена наслідком дії національних особливостей обліку.

Отже, приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність з вимогами ринкової економіки і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку потрібно здійснювати за наступними напрямками: законодавче закріплення принципів які регламентували вище наведені ситуації; формування нормативно-правової бази з наступним механізмом її дії по відношенню до принципів МСФЗ; належність кадрового забезпечення в програмах розробок і впровадження змін до П(С)БО; міжнародне співробітництво, та інше.

Удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання з урахуванням вимог міжнародних стандартів сприятиме гармонізації фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання із звітністю підприємств держав – членів ЄС, а також інших країн, які застосовують міжнародні стандарти; підвищенню прозорості та забезпеченню достовірності фінансової звітності суб'єктів господарювання і належного рівня довіри до неї вітчизняних та іноземних інвесторів; посиленню захисту прав та інтересів акціонерів, інвесторів, кредиторів.

Однією з відмінностей між національним та міжнародним стандартом з приведених вище критерій являється класифікація доходів. Але крім цього існують розбіжності в класифікації доходів, так би мовити, всередині національного обліку, тобто не співпадають доходи перелічені в стандарті з тими, які зазначені у формі № 2 «Звіт про фінансові результати».

Дослідження вченими-економістами відповідних Міжнародних стандартів показують, що і там існують вказані розбіжності в класифікації господарських операцій, що пов'язано з особливостями надання певної інформації для конкретних користувачів [9]. Проте, вони вважають за доцільне зробити спробу максимального зменшення розбіжностей в класифікації господарських операцій і їх відповідності визначеним вимогам діяльності конкретного підприємства. І тут найскладнішим виникає питання у визначенні показників інвестиційної та фінансової діяльності. І знову виявляються розбіжності в П(с)БО 3 і в П(с)БО 4 по відношенню одних і тих же операцій до різних видів діяльності. У зв'язку з цим Бутинець Ф. Ф., Костюченко В., Гаращенко О. В. пропонують внести деякі зміни в побудову рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності» Плану рахунків. І це цілком доцільно бо, дійсно, дуже важко розібратися у термінології, наведеній у відповідних П(с)БО, якщо там ще існує така неузгодженість між ними.

Таким чином, Бутинець Ф.Ф. до доходів від фінансової діяльності пропонує віднести: дивіденди отримані; проценти отримані; інші фінансові до-

ходи; доходи від інвестицій в асоційовані, спільні підприємства, тобто всі доходи, які обліковуються на рахунках 72 «Доходи від участі в капіталі» і 73 «Інші фінансові доходи». До доходів від інвестиційної діяльності Бутинець Ф.Ф. пропонує віднести доходи від: реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів; неопераційної курсової різниці; безоплатно отриманих активів; інші доходи від звичайної діяльності, тобто ті доходи, які обліковуються на рахунку 74 «Інші доходи» [4].

Костюченко В. до доходів від інвестиційної діяльності відносить всі доходи, які обліковуються на рахунках 72, 73, 74, крім субрахунку 745 «Дохід від безоплатно отриманих активів». Доходи, які обліковуються на субрахунках 745 і 746 Костюченко пропонує віднести до доходів фінансової діяльності [11].

На думку Гаращенко О. В., доцільно доходи від участі в капіталі, які на сьогодні відносяться до фінансової діяльності, віднести до результатів інвестиційної діяльності, згідно її визначенню. Зі структури «Фінансових доходів» пропонує виділити «Дивіденди отримані», які належать результатам інвестиційної діяльності, оскільки являються частиною прибутку, отриманого від інвестицій, а також «Відсотки отримані» за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів, по інвестиціям в боргові цінні папери, крім високоліквідних короткострокових фінансових інвестицій, які являються еквівалентами грошових коштів. Дохід від фінансових операцій також формується за рахунок доходів від безоплатно отриманих активів. Таким чином, на думку автора, до складу доходів від фінансової діяльності слід віднести:

1. Дохід від безоплатно отриманих активів;
  2. Дохід від неопераційних курсових різниць (пов'язаний з фінансовою діяльністю)
  3. Інші доходи від фінансових операцій.
- Доходи від інвестиційної діяльності:
1. Доходи від участі в капіталі:
    - дохід від інвестицій в асоційовані підприємства;
    - дохід від спільної діяльності;
    - дохід від інвестицій в дочірні підприємства.
  2. Інші доходи:
    - дохід від реалізації фінансових інвестицій;
    - дохід від реалізації необоротних активів;
    - дохід від реалізації майнових комплексів;
    - дохід від неопераційних курсових різниць (пов'язаний з інвестиційною діяльністю);
    - дивіденди отримані;
    - відсотки отримані [5].

**Висновки і пропозиції.** В цілому окремі рекомендації авторів мають практичне значення. Так, це стосується рекомендацій відносно обліку доходів від не операційних курсових різниць (пов'язаних з фінансовою діяльністю), які пропонують урахувувати у складі фінансової діяльності.

Однак, пропозиції щодо обліку доходів від реалізації необоротних активів та майнових комплексів, то урахувуючи зміни, що були внесені в План рахунків [3], то даний вид доходів повинен знайти відображення у складі інших операційних доходів. В той же час, згідно наказу МФУ від 10 червня 2010 року № 382 в формі фінансової звітності № 4 «Звіт про рух грошових коштів» [2] надходження від реалізації необоротних активів залишилися у складі інвестиційної діяльності.

Таким чином, на даний час залишаються неузгодженими питання щодо відображення в облі-

ку та звітності окремих доходів. Ми сподіваємося, що вирішення питання однакового складу доходів в бухгалтерському обліку та фінансовій звітнос-

ті дасть змогу реально відображати склад доходів підприємства та проводити аналіз їх впливу на результати кожного виду діяльності.

#### Список літератури:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджено наказом Міністерством фінансів України від 29.11.1999 р. № 290.
2. Про затвердження Змін до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів»: Наказ Міністерства фінансів України від 10 червня, 2010 р. № 382.
3. Об утверждении Изменений в некоторые нормативно-правовые акты Министерства финансов Украины по бухгалтерскому учету, приказ Министерства финансов Украины от 25.09.2009 г. № 1125.
4. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 672 с.
5. Гаращенко О. В. Облік і аналіз формування фінансових результатів та розподілу прибутків: автореферат дисертації на соискание ученой степени кандидата экономических наук, 2004.
7. Гресків Т. С. Бухгалтерський і податковий облік доходів // Держава та регіони. Сер. Економіка та підприємництво: Науково-виробничий журнал. – 2009. – № 6. – С. 66-70.
8. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: практичний посібник. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.
9. Голуб Н. М. Вдосконалення обліку доходів відповідно до вимог міжнародних стандартів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_gum/.../index.html](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/.../index.html).
10. Колузанова Н. О., Колузанов К. В. Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни Бухгалтерський облік та фінансова звітність. – Одеса, 2003.
11. Костюченко В. Оценка дохода согласно национальным положениям (стандартам) бухгалтерського учета // Бухгалтерский учет и аудит. – 2000. – № 12.
12. Міжнародний стандарт фінансової звітності 18 «Дохід». – М.: Перспектива, 1994. – 136 с.
13. Нелідина Ю. С., Ягмур Е. А. Проблема погодження підходів Національних стандартів та Міжнародних стандартів фінансової звітності у питанні визнання доходу підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.gusnauka.com/16\\_NPRT/47417.doc.htm](http://www.gusnauka.com/16_NPRT/47417.doc.htm).
14. Коришко Н. Організація обліку фінансових результатів суб'єктів підприємницької діяльності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk\\_vydannya/jOEQoE.pdf](http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/jOEQoE.pdf).
15. Подольчук О. А. Доходи: проблемні аспекти сутності та класифікації: збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (Економічні науки) / За ред. В. А. Рульєва. – Мелітополь: Люкс, 2010. – № 3(11). – 530 с.

**Кубик В. Д.**

Одесский национальный экономический университет

### ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ДОХОДОВ НА ПРЕДПРИЯТИИ В СВЕТЕ ПРИМЕНЕНИЯ НАЦИОНАЛЬНЫХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ УЧЕТА

#### Резюме

Исследованы теоретические вопросы порядка формирования доходов на предприятиях и особенности отражения доходов в системе бухгалтерского учета и отчетности. Проведен сравнительный анализ национальных и международных стандартов учета доходов. Рассмотрены вопросы гармонизации учета доходов в бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

**Ключевые слова:** доход, финансовые результаты, национальные стандарты учета, международные стандарты учета, отчетность.

**Kubik V. D.**

Odessa National Economic University

### REVENUE ACCOUNTING ISSUES FOR ENTERPRISE IN THE LIGHT OF NATIONAL AND INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

#### Summary

The theoretical agenda of income in enterprises and income characteristics reflected in the accounting system and reporting. A comparative analysis of national and international standards of income. The question of harmonization of income in the accounting and financial reporting.

**Key words:** revenue, income, national accounting standards, international accounting standards, reporting.